STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 26. ledna 2006 [1]

I – Úvodní poznámky

1. V tomto řízení žádá Gerechtshof te Amsterdam Soudní dvůr o výklad celního kodexu Společenství [2] v souvislosti s celní hodnotou přenosných počítačů, které obsahují programové vybavení. Jedná se zejména o to, zda musí být hodnota programového vybavení zahrnuta do celní hodnoty přenosného počítače, nebo nikoliv.

[...]

II – Právní rámec

2. Článek 29 odst. 1 celního kodexu stanoví:

„1. Celní hodnotou dováženého zboží je hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacena za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství, případně upravená podle článků 32 a 33, jestliže:

[...]

d) kupující a prodávající nejsou ve spojení nebo, jsou-li kupující a prodávající ve spojení, je hodnota transakce přijatelná pro celní účely podle odstavce 2."

3. Podle čl. 29 odst. 2 celního kodexu může být hodnota transakce mezi podniky ve spojení přijata, jestliže tyto vazby neovlivnily cenu, to znamená, že uvedená hodnota se velmi blíží tržní hodnotě v tentýž nebo přibližně tentýž okamžik.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307, dále jen „celní kodex").

4. Článek 32 celního kodexu stanoví:

„(1) Při určení celní hodnoty podle článku 29 se připočtou k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacena:

[...]

b) hodnota, vhodným způsobem rozvržená, následujícího zboží a služeb, pokud je kupující poskytuje přímo nebo nepřímo zdarma nebo za snížené náklady a jsou použity při výrobě nebo prodeji k vývozu dováženého zboží v rozsahu, v jakém tato hodnota nebyla zahrnuta do ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacena:

i) materiály, součástky, díly a podobné položky obsažené v dováženém zboží;

ii) nářadí, matrice, slévačské formy a podobné předměty použité k výrobě dováženého zboží;

iii) materiály spotřebované k výrobě dováženého zboží;

iv) techniky, vývoj, umělecká práce, design a plány a nákresy provedené mimo Společenství nezbytné pro výrobu dováženého zboží;

c) licenční poplatky týkající se hodnoceného zboží, kterou musí platit kupující přímo nebo nepřímo jako podmínku prodeje hodnoceného zboží, pokud tyto poplatky nejsou zahrnuty v ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacena;

[...]

(3) K ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacena, se při určení celní hodnoty nepřipočítávají žádné jiné položky než ty, které jsou stanoveny v tomto článku.“

5. Článek 34 celního kodexu stanoví:

„K určení celní hodnoty nosičů dat pro zařízení na zpracování dat obsahující data nebo instrukce lze přijmout zvláštní pravidla postupem projednávání ve výboru."

6. Článek 147 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství [3] (dále jen „prováděcí nařízení") stanoví:

„(1) Pro účely článku 29 kodexu se skutečnost, že prodávané zboží je v celním prohlášení navrženo na propuštění do volného oběhu, považuje za důkaz prokazující, že bylo prodáno na vývoz na celní území Společenství. To se vztahuje i na další prodeje před určením celní hodnoty zboží, přičemž každá cena vyplývající z takových prodejů může být, aniž jsou dotčeny články 178 až 181, vzata za základ pro určení celní hodnoty.

[...]

(3) Kupující nemusí splnit žádné podmínky kromě toho, že je smluvní stranou kupní smlouvy."

7. Článek 167 prováděcího nařízení uvádí:

„(1) Bez ohledu na články 29 až 33 kodexu, přihlíží se při určování celní hodnoty dovážených nosičů dat určených pro použití v zařízení na počítačové zpracování dat, které obsahují data a programové pokyny, pouze k ceně nebo hodnotě samotného nosiče. Celní hodnota dovážených nosičů dat, které obsahují data a programové pokyny, proto nezahrnuje cenu nebo hodnotu dat nebo programových pokynů, je-li tato cena nebo hodnota odlišena od ceny nebo hodnoty daného nosiče."

III – Skutkový stav, původní řízení a předběžná otázka

8. Projednávaná věc má svůj základ ve sporu mezi Compaq Computer International Cor-

3 — Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3.

poration (dále jen „CCIC") a Inspecteur van de Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem (vedoucí celního ředitelství okresu Arnhem, dále jen „celní orgány") týkajícím se celní hodnoty přenosných počítačů, které CCIC propustila do volného oběhu mezi 1. lednem 1995 a 31. prosincem 1997. Nizozemské celní orgány jsou toho názoru, že CCIC nesprávně nezahrnula do celní hodnoty hodnotu nainstalovaného programového vybavení přenosného počítače.

9. CCIC je součástí mezinárodní skupiny Compaq působící v oblasti informatiky a odpovídá za distribuci zboží Compaq v Evropě. Provozuje přitom distribuční centrum v Nizozemsku.

10. CCIC je 100% dceřinou společností Compaq Computer Corporation (dále jen „CCC"), která má sídlo ve Spojených státech. Mateřská společnost CCC uzavřela smlouvu s Microsoft Corporation, na jejímž základě mohou být počítače, které Compaq vyrobí nebo nechá vyrobit, vybaveny operačními systémy MS-DOS a MS Windows (dále jen „operační systém") a s nimi prodávány. CCC platí společnosti Microsoft 31 USD za každý počítač Compaq, který je vybavený výše uvedenými operačními systémy.

11. CCC nakupovala přenosné počítače od dvou tchajwanských výrobců, přičemž bylo smluvně dohodnuto, že pevné disky těchto počítačů budou při dodání vybaveny výše uvedeným operačním systémem. Za tímto účelem poskytla CCC zdarma uvedené operační systémy výrobcům, kteří je instalovali do přenosných počítačů. Počítače byly následně dodány vyplaceně na palubu lodi (FOB) Tchaj-wan za účelem jejich prodeje ve Společenství.

12. CCC poté prodala přenosné počítače CCIC. Ty byly dopraveny z Tchaj-wanu přímo do Nizozemska. Při jejich příjezdu CCIC tyto počítače uvedla do celního prohlášení pro jejich propuštění do volného oběhu. Při určení jejich celní hodnoty podle článku 29 celního kodexu vycházela z kupní ceny účtované mezi tchajwanskými výrobci a CCC. Hodnota operačního systému nebyla zjevně do této ceny zahrnuta.

13. V roce 1999 Landelijk Waardeteam van de Douane (celní služba zabývající se celní hodnotou) provedla u CCIC šetření za účelem kontroly správnosti celní hodnoty přenosných počítačů. Tato služba měla za to, že hodnota operačního systému nainstalovaného do počítače měla být zahrnuta do celní hodnoty. V návaznosti na toto šetření celní orgány zvýšily celní hodnotu přenosných počítačů o částku odpovídající hodnotě pro-

gramového vybavení a vydaly sporné platební příkazy týkající se dovozu přenosných počítačů, které byly přihlášeny do volného celního oběhu v období mezi 1. lednem 1995 a 31. prosincem 1997.

14. CCIC neúspěšně podala odvolání proti platebním příkazům u celních orgánů a následně napadla jejich zamítavé rozhodnutí u celní komory (Douanekamer) Gerechtshof Amsterdam.

15. V rámci tohoto řízení požádal Gerechtshof Amsterdam usnesením ze dne 13. července 2004, které bylo doručeno kanceláři Soudního dvora dne 19. července 2004, Soudní dvůr Evropských společenství o zodpovězení následující předběžné otázky:

„Musí být při dovozu počítačů, které prodejce vybavil operačními systémy, k hodnotě transakce počítače podle čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu připočtena hodnota programového vybavení, které bylo prodejci zdarma poskytnuto kupujícím, jestliže tato hodnota nebyla do hodnoty transakce zahrnuta?“

IV – K předběžné otázce

A – *Úvodní poznámky*

16. Úvodem je třeba krátce připomenout, že celní hodnota podle čl. 29 odst. 1 celního kodexu se v zásadě určí na základě tzv. hodnoty transakce. Jedná se přitom o „cenu, která byla nebo má být skutečně zaplacena za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství, případně upravená podle článků 32 a 33“.

17. Z tohoto ustanovení vyplývá, že určení celní hodnoty je spojeno s určitou transakcí mezi prodávajícím a kupujícím. V zásadě jde o jakoukoli transakci, kterou deklarant oznámil, vyjma případu, kdy daňový úřad tuto volbu zpochybní.

18. V některých případech ovšem hodnota transakce zjištěná na základě tohoto pravidla není relevantní pro určení celní hodnoty. To může za určitých okolností například nastat v případě, kdy nahlášený prodej proběhl mezi

dvěma podniky ve spojení [4]. Celní hodnota se v tomto případě určí podle pravidel stanovených v článcích 30 a 31 celního kodexu. Krom toho může být hodnota transakce upravena zejména na základě čl. 32 odst. 1 celního kodexu, který stanoví řadu připočitatelných položek, pokud tyto položky již nejsou součástí hodnoty transakce.

B – *Vymezení „kupujícího" a relevantní transakce pro určení celní hodnoty*

20. Komise se domnívá, že CCC je třeba považovat za prodávajícího a CCIC za kupujícího. Jinými slovy, kupní smlouva uzavřená mezi CCC a CCIC je relevantní transakcí pro určení celní hodnoty. Během ústní části řízení nezastávala tento názor CCIC ani nizozemská a britská vláda.

21. Podle názoru Komise nelze při určení celní hodnoty považovat CCC za kupujícího, protože CCC nemá sídlo na území Společenství.

19. Jak správně uvádí Komise, volba provedená kupujícím a prodávajícím má významné důsledky pro určení hodnoty transakce a celní hodnoty. Výše a složení hodnoty transakce, jakož i provedení připočtení k hodnotě transakce podle článku 32 celního kodexu, se může mimo jiné měnit v závislosti na zvolené transakci. V důsledku toho je třeba pro zodpovězení předběžné otázky nejprve vymezit kupujícího a prodávajícího ve smyslu článku 29 a následujících celního kodexu, a určit tak transakci, která je relevantní pro určení celní hodnoty (dále jen „relevantní transakce").

22. Podle Komise to ovšem neznamená, že by celní orgány při určení celní hodnoty musely zohlednit pouze hodnotu transakce při prodeji mezi CCC a CCIC. CCC a CCIC jsou totiž podniky ve spojení, takže je třeba na základě čl. 29 odst. 2 celního kodexu zjistit, zda se hodnota transakce uskutečněné mezi podniky ve spojení velmi blíží hodnotě při prodeji totožného nebo podobného zboží v tentýž nebo přibližně tentýž okamžik, ke kterému došlo mezi podniky, které nejsou ve

4 — Článek 29 odst. 2 celního kodexu.

spojení. Jinými slovy je třeba považovat hodnotu transakce při prodeji mezi tchajwanskými výrobci a CCC jako srovnávací hodnotu při přezkumu hodnoty transakce při prodeji mezi CCC a CCIC.

23. Názor Komise otevírá otázku, na základě jakých kritérií se určí prodej stanovující celní hodnotu, a zejména jakou úlohu má v této souvislosti sídlo kupujícího na území Společenství.

24. K usazení kupujícího na území Společenství je třeba uvést, že, jak upozornila CCIC během ústní části řízení, ve věci Caterpillar [5], kterou zmínila Komise, se jedná o výklad ustanovení [6], která Společenství přijalo ještě na základě Bruselské úmluvy o určení celní hodnoty zboží [7] ze dne 15. prosince 1950. Jedno z ustanovení, o jejichž výklad se jednalo, mimo jiné stanovilo, že „cena, která byla nebo má být zaplacena, může být považována za celní hodnotu pouze tehdy, pokud je účtována kupujícímu, který má sídlo na celním území Společenství."

25. Mezitím se ovšem právní rámec změnil do té míry, že základem pro určení celní hodnoty podle právních úprav Společenství týkajících se určování celní hodnoty zboží a opírajících se o celní kodex GATT již není obvyklá hodnota, ale hodnota transakce.

26. Definice hodnoty transakce podle čl. 29 odst. 1 ovšem nezohledňuje sídlo kupujícího na celním území Společenství. Krom toho neobsahuje celní kodex ani žádný výslovný odkaz na sídlo kupujícího ve Společenství [8].

5 — Rozsudek ze dne 13. března 1980, Caterpillar Overseas (111/79, Recueil, s. 773).

6 — Článek 1 nařízení Komise (EHS) č. 603/72 ze dne 24. března 1972 o zohlednění kupujícího při určení celní hodnoty zboží *(neoficiální překlad)* (Úř. věst. L 72, s. 15) stanoví: „Při použití ustanovení nařízení Rady (EHS) č. 803/68 ze dne 27. června 1968 o určení celní hodnoty zboží a bez újmy podmínkám uvedeným v tomto nařízení může být cena, která byla skutečně zaplacena nebo která má být zaplacena, považována za celní hodnotu pouze tehdy, pokud je účtována kupujícímu, který má sídlo na celním území Společenství." *(neoficiální překlad)*

7 — Bruselská úmluva o určení celní hodnoty zboží, podepsaná v Bruselu dne 15. prosince 1950. Tato úmluva vycházela při určení celní hodnoty z teoretického pojmu „obvyklá hodnota". V rámci Tokijského kola Všeobecné dohody o clech a obchodu (GATT) (1973–1979) byl vypracován kodex určování celní hodnoty GATT. Ten vycházel při určení celní hodnoty z pojmu „hodnota transakce". Kodex určování celní hodnoty GATT přijalo EHS dne 17. března 1980 a převzalo ho přímo do práva Společenství prostřednictvím nařízení o určení celní hodnoty zboží [nařízení Rady (EHS) č. 1224/80 ze dne 28. května 1980 o určení celní hodnoty zboží *(neoficiální překlad)* (Úř. věst. L 134, s. 1)]. Celní kodex platný od 1. ledna 1994 obsahově převzal nařízení o určení celní hodnoty zboží.

8 — Celní kodex upravuje výslovně pouze sídlo celního deklaranta ve Společenství při zachování určitých výjimek.

27. Od vstupu nařízení o určení celní hodnoty zboží [9], nahrazeného od 1. ledna 1994 celním kodexem, v platnost se Soudní dvůr vyjádřil pouze jednou, a to ve věci Unifert [10], k sídlu smluvních stran „relevantní" transakce pro účely určení celní hodnoty zboží. Je ovšem třeba poukázat na to, že v této věci, na rozdíl od projednávané věci, byli jak kupující, tak i prodávající usazeni na území Společenství.

28. Jak rozhodl Soudní dvůr v rozsudku Unifert, pokud při po sobě následujících prodejích zboží splňuje několik cen, které byly nebo mají být zaplaceny, podmínky čl. 29 odst. 1 celního kodexu [11], může si dovozce, podle čl. 147 odst. 1 prováděcího nařízení, zvolit jakoukoliv z těchto cen pro určení hodnoty transakce [12].

29. Článek 29 odst. 1 celního kodexu stanoví, že proto, aby prodej mohl představovat základ pro určení celní hodnoty, musí se uskutečnit pro účely „vývozu na celní území Společenství".

30. V této souvislosti Soudní dvůr ve věci Unifert rozhodl, že se kritérium „prodeje pro účely vývozu" vztahuje na zboží, a nikoliv na postavení prodávajícího [13]. Dále Soudní dvůr uvádí, že hodnota transakce „nezohledňuje místo usazení smluvních stran" [14]. Z toho plyne, že kritérium „prodeje pro účely vývozu" není závislé na místě usazení prodávajícího ani kupujícího.

31. Toto potvrzuje také skutečnost, že čl. 147 odst. 3 prováděcího nařízení výslovně stanoví, že kupující při transakci, která je relevantní pro určení celní hodnoty, „nemusí splnit žádné podmínky kromě toho, že je smluvní stranou kupní smlouvy".

32. Jak konstatoval Soudní dvůr ve věci Unifert, pojem „prodej pro účely vývozu" v této souvislosti předpokládá, že v okamžiku prodeje je zřejmé, že zboží z třetích zemí bude dovezeno na celní území Společenství [15]. Výše uvedené, zdá se, znamená, že co se týče prodeje mezi dvěma smluvními

9 — Nařízení č. 1224/80 (uvedené v poznámce pod čarou 7).

10 — Rozsudek ze dne 6. června 1990, Unifert Handels GmbH (C-11/89, Recueil, s. I-2275).

11 — Rozsudek ve věci Unifert (uvedený v poznámce pod čarou 10) odkazuje na čl. 3 odst. 1 nařízení č. 1224/80, který byl doslovně převzat do čl. 29 odst. 1 celního kodexu.

12 — Viz rozsudek ve věci Unifert (uvedený v poznámce pod čarou 10), body 16 a 21.

13 — Rozsudek ve věci Unifert (uvedený v poznámce pod čarou 10), bod 11. Tato zjištění Soudního dvora spočívají v zásadě na doslovném znění článku 6 nařízení Komise (EHS) č. 1495/80 ze dne 11. června 1980, kterým se provádějí některá ustanovení článků 1, 3 a 8 nařízení Rady (EHS) č. 1224/80 o určení celní hodnoty zboží *(neoficiální překlad)* (Úř. věst. L 154, s. 14), doslovně převzatého do čl. 147 odst. 1 prováděcího nařízení.

14 — Rozsudek Unifert (uvedený v poznámce pod čarou 10), bod 9.

15 — Rozsudek Unifert (uvedený v poznámce pod čarou 10), body 9 až 11.

stranami se sídlem v zahraničí (jako v tomto případě tchajwanskými výrobci a CCIC), musí být, pokud jde o relevantní transakci, prokázáno, že zboží bylo již prodáno pro účely vývozu na celní území Společenství. Tento důkaz lze mimo jiné doložit tak, že ze smluvních dokumentů bude zřejmé určení zboží pro celní území Společenství, že zboží objednává zprostředkovatel, ale že bude dodáno přímo do Společenství jeho dodavateli, nebo že zboží bylo vyrobeno speciálně pro prodávajícího ve Společenství.

33. V každém případě, možnost celního deklaranta, při po sobě následujících prodejích zboží pro účely jeho vývozu na celní území Společenství, aby si vybral mezi cenami smluvenými pro každý z těchto prodejů jednu cenu jako základ pro určení celní hodnoty, podléhá praktické podmínce, že deklarant je schopen podle ustanovení článků 178 až 181 prováděcího nařízení předložit celním orgánům k této ceně všechny potřebné údaje a dokumenty [16].

34. Zdá se, že z použitelného práva Společenství nevyplývá žádný naléhavý důvod, na základě kterého by kupující, který se účastnil relevantní transakce pro určení celní hodnoty, musel mít sídlo ve Společenství.

35. Pokud jde o projednávanou věc, ze skutkového stavu popsaného předkládajícím soudem vyplývá, že zboží bylo dodáno od tchajwanských výrobců přímo CCIC, tedy na území Společenství. Z toho lze usuzovat, že prodej mezi tchajwanskými výrobci a CCC se uskutečnil pro účely vývozu na celní území Společenství. Ze skutkového stavu, který popsal předkládající soud, nelze ani dospět k závěru, že by nizozemské celní orgány zpochybnily dokumentaci související s transakcí mezi tchajwanskými výrobci a CCC.

36. Lze proto mít za to, že prodej mezi tchajwanskými výrobci a CCC mohl být právem prohlášen za rozhodující transakci pro určení celní hodnoty.

37. Na základě této transakce je nyní třeba posoudit použitelnost připočitatelných položek podle článku 32 celního kodexu.

16 — V tomto smyslu viz rozsudek Unifert (uvedený v poznámce pod čarou 10), bod 16.

C – *Použitelnost připočitatelných položek na základě čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu*

38. Z výše uvedeného vyplývá, že celní hodnota byla správně určena na základě hodnoty transakce mezi tchajwanskými výrobci a CCC.

39. Během ústní části řízení bylo uvedeno, že hodnota operačního systému byla paušálně zahrnuta do prodejní ceny smluvené mezi CCC a CCIC, stejně jako ziskové marže, avšak nikoliv do prodejní ceny smluvené mezi tchajwanskými výrobci a CCC, na základě které byla určena celní hodnota.

40. Podle čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu je třeba při stanovení cla ke skutečně zaplacené ceně za dovážené zboží připočíst takzvané poskytnuté položky za následujících podmínek: zboží a služby (1) musí kupující dováženého zboží dodat nebo poskytnout přímo nebo nepřímo, (2) zdarma nebo za sníženou cenu, (3) pro použití při výrobě nebo prodeji zboží pro vývoz, u kterého se určí celní hodnota v rozsahu, (4) ve kterém nebyla zahrnuta do ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacena. Krom toho musí být kupujícímu poskytnuta jedna z kategorií poskytnutých položek stanovených v čl. 32 odst. 1 písm. b) bodech i) až iv) celního kodexu.

41. Komise zpochybňuje, že by v projednávaném případě byly splněny věcné podmínky pro použití čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu. Zejména zpochybňuje skutečnost, že operační systém byl přímo nebo nepřímo poskytnut kupujícím a že jeho cena není obsažena v hodnotě transakce prodeje mezi CCC a CCIC. Krom toho je sporné, zda operační systém odpovídá jedné z kategorií uvedených v čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu.

42. Jak uvedl předkládací soud ve svém usnesení, přičemž účastníci původního řízení tuto skutečnost nezpochybnili, CCC poskytl zdarma operační systém tchajwanským výrobcům přenosných počítačů. CCC uzavřela s Microsoft smlouvu, na jejímž základě počítače, které Compaq vyrobil nebo nechal vyrobit, budou vybaveny operačním systémem Microsoft a mohou být s ním prodávány. Domnívám se, že pokud je CCC v transakci relevantní pro určení celní hodnoty kupujícím, pak byl operační systém prodávajícímu (tzn. tchajwanským výrob-

cům) poskytnut přímo nebo přinejmenším nepřímo kupujícím (tzn. CCC), ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu.

43. Již jsem uvedla, že hodnota operačního systému není zjevně zahrnuta do ceny skutečné zaplacené CCC tchajwanským výrobcům.

44. Podle mého názoru jsou tedy splněny předpoklady pro uplatnění čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu. Je třeba ještě objasnit, zda operační systém odpovídá jedné z kategorií zboží a služeb v čl. 32 odst. 1 písm. b) bodech i) až iv).

45. *CCIC* zastává v tomto ohledu názor, že operační systém neodpovídá žádné z kategorií uvedených v bodech i), ii) a iii), protože se v nich jedná výlučně o hmotné statky. Pokud jde o duševní výtvory uvedené v bodě iv), pak je třeba je přičíst pouze tehdy, pokud jsou nezbytné pro výrobu dováženého zboží, což nebyl tento případ.

46. I *Komise* je toho názoru, že operační systém nepatří do žádné ze čtyř uvedených kategorií.

47. *Britská a španělská vláda* jsou naopak toho názoru, že operační systém je třeba zařadit do kategorie „materiály, součástky, díly a podobné položky obsažené v dováženém zboží", která je uvedena v čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu i) celního kodexu. Britská vláda se zejména domnívá, že operační systém je součástí přenosného počítače, protože představuje samostatnou část s vlastní hodnotou a krom toho je nepostradatelný pro funkčnost počítače. Neexistuje žádný důvod, aby se rozlišovalo mezi hmotnými a nehmotnými částmi. Španělská vláda je toho názoru, že se sice jedná o nehmotný, ale v počítači integrovaný prvek a počítač by bez operačního systému nemohl fungovat stejným způsobem.

48. *Nizozemská a německá vláda* jsou toho názoru, že operační systém představuje duševní výtvor ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) celního kodexu. V tomto ohledu německá vláda upozorňuje, že operační systém představuje nezbytné plnění pro výrobu dováženého zboží, jelikož dotčená smlouva předpokládá dodání počítačů

s nainstalovaným operačním systémem. Nizozemská vláda se zase domnívá, že operační systém je nezbytnou součástí dováženého zboží, bez které by počítač nemohl být používán, a proto je pro jeho výrobu nezbytný.

49. Článek 32 celního kodexu ve svém třetím odstavci stanoví, že k ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacena, se při určení celní hodnoty nepřipočítávají žádné jiné položky než ty, které jsou stanoveny v tomto článku. Toto znění by mohlo samo o sobě naznačovat restriktivní výklad ustanovení článku 32. Nicméně, výčet uvedený v čl. 32 odst. 1 písm. b) bodě i) celního kodexu, ve kterém je použit výraz „a podobné položky", není zjevně taxativní.

50. Cílem předpisů práva Společenství upravujících celní hodnotu je vytvořit spravedlivý, jednotný a neutrální systém, který vyloučí použití svévolných nebo fiktivních celních hodnot [17]. Z toho vyplývá, že účelem určení celní hodnoty je to, aby do ní byly v zásadě zahrnuty všechny položky dováženého zboží, které mají hospodářskou hodnotu. Přitom je otázkou, zda je podstatné, že „materiály, součástky, díly a podobné položky obsažené v dováženém zboží" jsou nehmotné povahy.

51. Judikatura Soudního dvora týkající se celní hodnoty poskytnutých nehmotných položek je pro zodpovězení této otázky na první pohled málo použitelná, protože se zdá být rozporuplná. Ve věci Bosch [18] Soudní dvůr rozhodl, že do celní hodnoty stroje je třeba zahrnout pouze vlastní hodnotu zboží, nikoli však dovoz nehmotných statků jako technologií, služeb nebo know-how [19]. Ve věci Brown Boveri [20] Soudní dvůr rozhodl, že pokud dovážené zboží zahrnuje i programové vybavení, jeho cena musí být považována za nedílnou součást ceny, která byla nebo má být zaplacena [21].

52. Tento zjevný rozpor lze ovšem odstranit, pokud budeme v rámci nehmotných poskytnutých položek rozlišovat následujícím způsobem: na jedné straně existují duševní výtvory, které slouží pro účely výroby zboží, jako například patent, design nebo vzor. Tyto výtvory mohou spadat při splnění ostatních podmínek pod čl. 32 odst. 1 písm. b) bod iv) celního kodexu. Od toho je na druhé straně třeba odlišit nehmotné položky, které jsou

17 — Rozsudek ze dne 19. října 2000, Hans Sommer v. Hauptzollamt Bremen (C-15/99, Recueil, s. I-8989, bod 25).

18 — Rozsudek ze dne 14. července 1977, Bosch (1/77, Recueil, s. 1473).

19 — Rozsudek Bosch (uvedený v poznámce pod čarou 18), bod 4.

20 — Rozsudek ze dne 18. dubna 1991, Brown Boveri (C-79/89, Recueil, s. I-1853).

21 — Rozsudek Brown Boveri (uvedený v poznámce pod čarou 20), body 21 a 22.

zabudovány do dováženého zboží, aby bylo vůbec funkční, například prací program automatické pračky nebo programové vybavení palubního počítače automobilu. Na rozdíl například od patentu, vzoru nebo designu není nehmotná položka přímo nezbytným předpokladem pro vznik dováženého zboží. Poskytnuté nehmotné položky jsou ovšem i přes svou nehmotnou povahu součástí konečného zboží, neboť jsou s ním spojené [22], zlepšují jeho funkčnost, popřípadě jej vylepšují o novou funkci, a proto nikoliv v nepodstatné míře přispívají k hodnotě dováženého zboží. Do této poslední kategorie nehmotných položek, které jsou součástí dováženého zboží, patří podle mého názoru programové vybavení, o které se jednalo ve věci Brown Boveri.

53. Ze shrnutí tedy vyplývá, že v projednávaném případě je rozhodující, zda přenosný počítač a operační systém představují jedno zboží, tzn. zda operační systém v hospodářském i praktickém smyslu představuje součást dováženého zboží. Podobně, jako je tomu u jiných – také hmotných – prvků, to ovšem bezpodmínečně neznamená, že by byl přenosný počítač bez těchto nehmotných prvků zcela nefunkční.

54. V projednávaném případě je dále třeba vzít v úvahu, že se smluvní strany dohodly, že přenosné počítače budou dodány s nainstalovaným operačním systémem – v tomto případě operačním systémem vyrobeným společností Microsoft. V projednávaném případě proto představuje přenosný počítač spolu s operačním systémem zboží objednané kupujícím, které by bylo bez operačního systému neúplné.

55. Je třeba poukázat na to, že podle názoru CCIC je v rozporu s logikou systému celního kodexu, aby byla hodnota operačního systému v uvedeném případě na základě čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu zahrnuta do celní hodnoty, zatímco podle článku 34 celního kodexu a článku 167 prováděcího nařízení by tomu tak nebylo, pokud by bylo programové vybavení uloženo na nosiči dat a jeho hodnota by byla vykazována odděleně od hodnoty nosiče dat.

22 — Ze skutkového stavu projednávané věci vyplývá, že operační systém byl nainstalovaný na pevném disku. Aby byl plně funkční, musí být ovšem ještě aktivován.

56. Tento argument je v tomto případě nepodstatný, protože jde v první řadě o dovoz přenosných počítačů, ve kterých byl nainstalován operační systém, a nikoliv o dovoz programového vybavení pro účely jeho prodeje jako takového. Navíc, pokud jde o ustanovení článku 34 celního kodexu a článku 167 prováděcího nařízení, jedná se jednoznačně o ustanovení upravující výjimky, které je proto třeba vykládat restriktivně. Podle čl. 167 odst. 2 prováděcího nařízení je z působnosti tohoto ustanovení vyloučeno takové programové vybavení, které se nachází ve zboží, které obsahuje integrované obvody, polovodiče a podobná zařízení. Přenosný počítač je proto vyloučen z působnosti článku 34 celního kodexu a článku 167 prováděcího nařízení. Ustanovení o výjimkách se tedy zjevně vztahuje pouze na obchod s programovým vybavením, které bylo uloženo pro účely dodání na nosiči dat, a nikoliv, jako je tomu v projednávaném případě, na programové vybavení, které bylo dodáno jako nehmotný prvek přenosného počítače. Omezená působnost ustanovení článku 34 celního kodexu a článku 167 prováděcího nařízení brání podle mého názoru použitelnosti právních předpisů týkajících se programového vybavení uloženého na nosiči dat na takové programové vybavení, které bylo nainstalováno na pevný disk přenosného počítače.

57. Na základě výše uvedeného je třeba podle mého názoru v čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu i) uvedeného nařízení kategorii „materiály, součástky, díly a podobné položky obsažené v dováženém zboží" vykládat tak, že za uvedených okolností zahrnuje také operační systém nainstalovaný výrobcem do přenosného počítače.

58. V důsledku toho je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že při dovozu počítačů, do kterých byl prodávajícím nainstalován operační systém, musí být podle čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu k hodnotě transakce uvedených počítačů připočtena hodnota programového vybavení, které kupující poskytl zdarma prodávajícímu, nebyla-li jeho cena zahrnuta do hodnoty transakce.

59. Na základě toho se není třeba zabývat argumenty účastníků řízení týkajícími se výkladu čl. 32 odst. 1 písm. c) a článku 34 celního kodexu.

V – K nákladům řízení

60. Výdaje vzniklé nizozemské, britské, německé a španělské vládě, jakož i Komisi, které Soudnímu dvoru předložily vyjádření, se nenahrazují. Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud.

VI – Závěry

61. Na základě výše uvedeného navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku takto:

„Při dovozu počítačů, do kterých byl prodávajícím nainstalován operační systém, musí být podle čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu [nařízení (EHS) č. 2913/92] k hodnotě transakce uvedených počítačů připočtena hodnota programového vybavení, které kupující poskytl zdarma prodávajícímu, nebyla-li jeho cena zahrnuta do hodnoty transakce."